MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable

Session de rattrapage – Septembre 2003 (Corrigé)

PREMIÈRE PARTIE (15 points)

Question I (3,5 points)

Les conséquences fiscales découlant de la cession du projet selon que la société «L'AUTRUCHE» obtienne ou non l'autorisation pour bénéficier des dispositions de l'article 53 du code d'incitations aux investissements.

1) Les conséquences fiscales pour la société «L'AUTRUCHE»

L'alinéa 2 de l'article 53 du code d'incitations aux investissements : «les entreprises industrielles, agricoles, de pêche et de services en activité et qui rencontrent des difficultés économiques et faisant l'objet d'une acquisition par des investisseurs autres que les anciens responsables et dirigeants en vue de renforcer les activités de ces entreprises, peuvent bénéficier des avantages fiscaux prévus par les articles 7, 8, et 9 du code d'incitations aux investissements.

Ces avantages sont accordés par décret après avis de la commission supérieure d'investissement».

Hypothèse I - La société «L'AUTRUCHE» bénéficie des dispositions de l'article 53

- L'article 53 ne peut être appliqué que pour les activités agricoles et industrielles à l'exclusion de l'activité de commercialisation.
- Au titre des projets éligibles la société «L'AUTRUCHE» bénéficie des avantages des articles 7, 8 et 9 du CII.
- La société «LA DINDE» n'est pas déchue des avantages qui lui ont été accordés et dont elle a pu bénéficier.
- La société «L'AUTRUCHE» continue à bénéficier des avantages accordés à la société «LA DINDE».

Hypothèse II - La société «L'AUTRUCHE» ne bénéficie pas des dispositions de l'article 53

Pour la société «L'AUTRUCHE» :

Il s'agit d'un projet d'extension au titre duquel, elle peut bénéficier des avantages du CII pour toutes les activités à l'exclusion de celle relative à la commercialisation.

Le dégrèvement peut être accordé en fonction de la nature de chaque activité :

- Agricole : 100% sans minimum d'impôt.
- Industrielle 35% avec minimum d'impôt.

Pour bénéficier des avantages le dépôt d'une déclaration d'investissement pour chaque activité à part est nécessaire.

La TVA reversée par la société «LA DINDE» au titre de l'activité agricole n'est pas récupérable pour la société «L'AUTRUCHE», en revanche, la TVA reversée au titre de l'activité manufacturière est récupérable si les conditions de l'article 9 du code de la TVA sont remplies.

2) Les conséquences fiscales pour la société «LA DINDE»

Les investissements réalisés par la société «LA DINDE» pour la réalisation d'unités ayant pour activité l'élevage de volaille (activité agricole), l'abattage et le conditionnement (activité agricole) et la production d'aliments pour volaille (activité manufacturière) sont éligibles aux avantages prévus par le code d'incitations aux investissements, l'activité de commercialisation est exclue des avantages du code.

Toutefois, l'éligibilité à ces avantages est subordonnée à certaines conditions générales notamment le dépôt de déclaration d'investissement et le financement du projet à hauteur au moins de 30% de l'investissement d'après les branches d'activités.

Dans la mesure où le projet a pu bénéficier des avantages prévus par le CII, les souscripteurs sont en droit de bénéficier du dégrèvement fiscal dans les conditions des déclarations d'investissement.

Dans le cas où la société «LA DINDE» a bénéficié des avantages du CII, la cession du projet entraîne des conséquences aussi bien au niveau de la société qu'au niveau des actionnaires.

Au niveau de la société «LA DINDE» :

Dans l'hypothèse où la société «L'AUTRUCHE» ne bénéficie pas des dispositions de l'article 53 :

La déchéance des avantages entraîne :

- Le reversement de la TVA suspendue, de la TVA à l'impôt et sur le marché local relative au matériel (par 1/5).
- Le reversement de la TVA déduite dans le cadre de l'activité de production d'aliments (par 1/5 ou 1/10).

Dans l'hypothèse où la société «L'AUTRUCHE» bénéficie des dispositions de l'article 53 :

Pas de déchéance des avantages déjà obtenus.

3) Les conséquences fiscales pour les actionnaires de la société «LA DINDE»

Dans l'hypothèse où la société «L'AUTRUCHE» ne bénéficie pas des dispositions de l'article 53 :

La déduction du bénéfice réinvesti par les souscripteurs est soumise à la condition de non réduction du capital par la société «LA DINDE» durant les 5 premières années à partir de l'année de la libération du capital souscrit, ce qui n'est pas le cas, la société «LA DINDE» a été liquidée en 2002 c'est-à-dire avant l'expiration de la période de 5 ans.

D'après la doctrine administrative, la déchéance de l'avantage du dégrèvement incombe à la société ayant procédé à la réduction du capital.

Par ailleurs, la réduction du capital n'entraîne pas la déchéance de l'avantage dans le cas où la réduction du capital est motivée par l'absorption des pertes subies.

Dans le cas de la société «LA DINDE», la perte subie s'élève à 2.000.000 D, la déchéance ne frappe pas les souscripteurs à concurrence du montant de cette perte.

Il est à noter que la réduction du capital pour l'absorption des pertes doit être décidée normalement par l'assemblée générale extraordinaire. Dans le cas de la société «LA DINDE», la décision de liquidation de la société par l'assemblée générale peut valoir décision de réduction du capital.

En matière de droit d'enregistrement, l'acte de la société «LA DINDE» est soumis au droit fixe.

Dans l'hypothèse où la société «L'Autruche» bénéficie des dispositions de l'article 53 :

Pas de déchéance des avantages déjà obtenus.

<u>Question II (2,5 points)</u>

Les conséquences fiscales découlant des diverses opérations réalisées dans ce cadre :

Au moment de sa constitution, la société «L'AUTRUCHE» bénéficie des avantages du code d'incitations aux investissements. Pour le projet acquis auprès de la société «LA DINDE» et dans le cas où elle est autorisée, elle bénéficie de l'article 53 du CII.

La transformation du projet et la constitution de trois filiales entraînent :

Pour la société «L'AUTRUCHE» :

- La déchéance de la déduction pour réinvestissements exonérés, et ce du fait du détournement du projet de son objet initial ; l'activité de la société «L'AUTRUCHE» est devenue purement commerciale non éligible aux avantages du code.

- Le reversement de la TVA ayant fait l'objet de déduction ou de suspension (par 1/5 ou 1/10).

Pour les filiales :

Il s'agit d'investissements nouveaux éligibles aux avantages du CII dans le cas où des déclarations d'investissement sont déposées. La condition relative au minimum de fonds propres est remplie, les avantages sont accordés en fonction de la nature de chaque activité.

Le dégrèvement peut être accordé en fonction de la nature de chaque activité :

- Agricole : 100% sans minimum d'impôt.

- Industrielle 35% : avec minimum d'impôt.

En matière de droit d'enregistrement, les actes de constitution des filiales sont soumis au droit fixe.

En matière de TVA :

- L'activité d'élevage de volaille et d'autruches exercée par la filiale «A» est une activité agricole non soumise à la TVA.

- L'activité de production d'aliments composés exercée par la filiale «B» est une activité industrielle, manufacturière soumise à la TVA au taux de 6%.

- L'activité d'abattage et de conditionnement de la volaille exercée par la filiale «C» est une activité agricole non soumise à la TVA.

Pour les opérations de commercialisation par la société «L'AUTRUCHE» :

Le régime de la TVA varie avec la formule adoptée.

Première formule :

La société «L'AUTRUCHE» exerce une activité de commerce en gros des produits de la volaille non soumis à la TVA et d'aliments composés pour volaille non soumis à la TVA, elle est non assujettie.

Le fait d'appliquer un prix préférentiel de faible importance, une réduction de 5%, justifiée par les grandes quantités livrées à la société «L'AUTRUCHE» semble constituer une opération normale de gestion sans incidence particulière sur le plan fiscal.

Seconde formule :

Le fait d'agir en tant que commissionnaire va donner à la société «L'AUTRUCHE» la qualité d'assujetti total à la TVA au taux de 18% sur la base des commissions.

Le régime en matière d'impôts directs :

Les commissions doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 10% à compter du 1er janvier 2003.

<u>Question III-1 (2,5 points)</u>

Le régime fiscal des personnes chargées de l'évaluation et de la mise en place de l'opération de fusion

Le régime fiscal diffère selon les modalités de signature de la convention.

1er cas : Les sociétés fusionnantes ont signé une convention avec chacun des deux cabinets :

- Le cabinet d'avocat est exploité par M. Ali, celui-ci est soumis à l'IR dans les conditions de droit commun.

- Le cabinet d'expertise est exploité par M. Jean, il est installé en France, les travaux d'évaluation sont réalisés en France durant une période de deux mois et demi et discutés dans les bureaux de la société «LE BON PLAT». En application de l'article 21 de la convention Tuniso-Française, cette situation ne permet pas de conclure à l'existence d'une base fixe pour ce cabinet, le bénéfice réalisé n'est pas imposable en Tunisie.

- En matière de TVA au titre des sommes à payer au cabinet français, les sociétés fusionnantes sont tenues d'opérer une retenue à la source égale au montant de la TVA. Le cabinet peut opter pour le dépôt de la déclaration de TVA.

2ème cas : Les sociétés fusionnantes ont signé une seule convention co-signée par les deux cabinets

Le fait que la même convention soit co-signée par les deux cabinets n'entraîne pas la création d'un groupement entre les deux cabinets. Dans ce cas, la même solution que celle traitée dans le 1er cas doit être retenue. Cette position ne semble pas être partagée par l'administration fiscale qui considère qu'il y a création d'un groupement, chaque fois où un marché ou une convention est co-signé par deux personnes. Dans ce cas, la même solution que dans celle traitée dans le 3ème cas droit être retenue.

3ème cas : Les sociétés fusionnantes ont signé la convention avec une société en participation constituée entre les deux cabinets.

Pour la société en participation :

Le groupement entre les deux cabinets revêt la forme d'une association en participation soumise aux obligations fiscales de droit commun.

A cet effet, le groupement est tenu :

* de déposer une déclaration d'existence au bureau de contrôle des impôts dont il relève ;

* de tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises ;

* de payer tous les impôts, droits et taxes de droit commun dont une avance égale à 25% des bénéfices réalisés dans le cadre de la mission accomplie par le groupement, déduction faite des retenues supportées par celui-ci.

Pour les membres de la société en participation :

Les membres du groupement en tant que coparticipants ayant la forme de personnes physiques sont soumis à l'IR chacun à raison des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement. Les bénéfices revenant au cabinet d'expertise français sont imposables en Tunisie et ce en vertu du paragraphe 6 de l'article 11 de la convention Tuniso-française de non double imposition.

Retenue à la source à effectuer par les sociétés fusionnantes :

Les honoraires servis par les sociétés fusionnantes au groupement dans le cadre desdites missions doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 2,5% de leur montant brut, et ce, conformément à l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS.

Retenue à la source : 180.000 D x 2,5% = 4.500 D.

En matière d'impôts directs

L'avance sur l'IR devant être faite par le groupement

L'avance totale : 25% x 180.000 D x 60% = 27.000 D

La retenue à la source de 4.500 D est imputable sur l'avance : 27.000 - 4.500 = 22.500 D.

L'avance revenant au cabinet d'expertise : 60% x 27.000 = 16.200 D

L'avance revenant au cabinet d'avocat : 40% x 27.000 = 10.800 D

Chacun des membres du groupement est soumis à l'impôt sur le revenu au titre de son revenu global.

L'avance de 25% payée par le groupement est imputable sur l'IR, ou éventuellement sur les acomptes provisionnels dus par les membres du groupement.

En matière de TVA :

Les missions d'évaluation et d'expertise de l'opération de fusion sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 10%.

Question III - 2 (2,5 points)

Conséquences fiscales résultant de l'opération de fusion

L'opération de fusion entraîne des conséquences fiscales particulières pour chacune des parties.

La société absorbée :

La société absorbée va cesser totalement son activité en tant qu'être moral indépendant.

Elle est tenue de déclarer et payer :

- L'impôt sur les sociétés sur les bénéfices non imposés et réalisés dans l'exploitation faisant l'objet de la cession.

Il est à noter que l'article 30 de la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002, en ajoutant au paragraphe I de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS un sous-paragraphe I quater, a prévu qu'en cas de fusion de sociétés, les provisions déduites par les sociétés absorbées ou par les sociétés liquidées pour les besoins de la fusion et qui n'ont pas perdu leur objet ne donnent pas lieu à réintégration. Ces provisions doivent être inscrites au bilan de la société ayant reçu les actifs objet de provisions dans le cadre de l'opération de fusion.

Pour la plus-value de fusion, au vu des dispositions de l'article 48-VII septies et au niveau de la détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés, la plus-value d'apport suite à une opération de fusion de sociétés est déductible du bénéfice imposable.

La plus-value réalisée : 7.500.000 - 6.200.000 = 1.300.000 D

La plus-value déductible : 1.300.000 - 200.000 = 1.100.000 D

- Les retenues à la source opérées non encore reversées.
- Toutes autres obligations fiscales à leur charge.

La déclaration doit intervenir dans les quinze jours à partir de la date de la fusion.

L'excédent d'impôt quel qu'en soit l'origine (avance de 10%, retenue à la source, acompte provisionnel) peut faire l'objet d'une demande de restitution par les sociétés absorbées. Il n'est pas permis de le transmettre à la société absorbante.

L'application de la solidarité entre la société absorbante et la société absorbée au niveau du paiement des droits prévue par les dispositions de l'alinéa II de l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS. A ce titre deux cas peuvent se présenter :

- La société absorbante informe par écrit l'administration fiscale de l'opération de fusion dans les quinze jours suivant la réalisation de celle-ci ; dans cette situation elle est dégagée de cette solidarité.
- La société absorbante n'informe pas par écrit l'administration fiscale ; dans cette situation elle est solidaire pour le paiement des droits dus par les sociétés absorbées.

La société absorbante :

L'article 59 de la loi de finances pour la gestion 2001 a apporté une modification substantielle à l'article 48 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés dans son paragraphe VII septies qui prévoit désormais la réintégration de la plus-value d'apport, non soumise chez la société absorbée, aux résultats imposables de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant. La réintégration ne s'applique pas dans les cas où les plus-values qui auraient été réalisées par la société absorbante lors de la cession des éléments en question seraient déductibles de l'assiette imposable ou exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur. La réintégration s'opère à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion.

Détermination de la plus-value au titre des actions cotées en bourse :

400.000 D - 300.000 D = 100.000 D.

Détermination de la plus-value au titre des actions cotées en bourse déductible au niveau de la société absorbée :

(13 - 10) x 30.000 = 90.000 D

Détermination de la plus-value de fusion imposable chez la société absorbante :

(1.100.000 - 90.000) x 50% = 505.000 D.

A réintégrer au bénéfice imposable de chaque exercice de la société absorbante : 505.000 / 5.

En outre, l'article 30 de la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002, en ajoutant au paragraphe I de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS un sous-paragraphe I quater, a prévu qu'en cas de fusion de sociétés, les provisions déduites par les sociétés absorbées ou par les sociétés liquidées pour les besoins de la fusion et qui n'ont pas perdu leur objet ne donnent pas lieu à réintégration. Ces

provisions doivent être inscrites au bilan de la société ayant reçu les actifs objet de provisions dans le cadre de l'opération de fusion.

Cependant, les provisions inscrites au bilan de la société absorbante ou nouvellement créée et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice.

Régime fiscal de faveur en matière du droit d'enregistrement pour la société absorbante

Dans un but d'inciter les sociétés à se regrouper économiquement, le législateur a prévu l'application d'un régime fiscal de faveur au profit des opérations de fusion.

Conformément aux dispositions de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre, le régime de faveur est applicable dans le cas où toutes les sociétés concernées par la fusion sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

L'avantage consiste dans l'exonération du droit proportionnel de mutation normalement exigible à raison de la prise en charge par la société absorbante ou nouvelle de tout ou partie du passif de la ou les sociétés fusionnées.

Cette prise en charge ne donne ouverture qu'au droit fixe de 100 dinars au titre de l'acte la constatant. Cependant, dans le cas où cette prise en charge est prévue dans l'acte de fusion, il ne peut y avoir perception de plusieurs droits fixes, seul le droit fixe le plus élevé qui est dû (article 19-II) et dans notre cas seulement 100 D sur l'acte de fusion qui serait due.

Question III - 3 (1,5 points)

Le régime fiscal du groupement d'intérêt économique et celui de ses membres

Le groupement d'intérêt économique est institué par les dispositions du titre V du livre cinq du code des sociétés commerciales promulgué par la loi n° 2000-93 du 3 novembre 2000.

Les articles 55 à 68 de la loi n° 2001-123 en modifiant et complétant les dispositions des articles 3 et 23 du code des droits d'enregistrement et le code des droits d'enregistrement ont prévu le régime fiscal applicable aux groupements d'intérêt économique.

A- En matière de droit d'enregistrement

Les articles 62 et 63 de la loi n° 2001-123 en modifiant et complétant les dispositions des articles 3 et 23 du code des droits d'enregistrement ont soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement au droit fixe de 100 D par acte et ce dans un délai de 60 jours de leur date :

- Les actes de constitution, d'augmentation de capital et de prorogation des groupements d'intérêt économique qui ne contiennent pas obligation, libération ou transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, membre ou autres personnes.

- Les actes de transformation et de dissolution des groupements d'intérêt économique qui ne portent pas d'obligation ou de transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés, membres ou autres personnes.

Ces mêmes actes sont soumis au droit proportionnel d'enregistrement exigible sur les mutations s'ils contiennent transmission de biens meubles ou immeubles (5% pour les immeubles, 2,5% pour le fonds de commerce ou la clientèle…), ils peuvent également être soumis au droit de la conservation de la propriété foncière fixé à 1% et exigible sur les immeubles immatriculés au registre foncier et au droit dû pour défaut d'origine de propriété fixé à 3% pour les actes qui ne comportent pas les références de la précédente mutation ainsi qu'au droit de timbre de 2D par feuille de chaque copie d'acte.

Les actes portant cession dans les groupements d'intérêt économique

L'article 64 de la loi n° 2001-123 en complétant les dispositions de l'article 29 du code des droits d'enregistrement a étendu les règles d'assiette relatives aux cessions de parts sociales dans les sociétés aux cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique.

Ces règles sont les suivantes :

- Les cessions de parts dans les groupements d'intérêt économique conférant à leurs possesseurs un droit de jouissance ou de propriété d'immeubles sont réputés avoir pour objet les cessions de biens représentés par ces titres ;

- L’attribution de biens représentés par des titres dans le groupement lors de sa dissolution, à une personne autre que celui qui a fait apport du bien, donne ouverture à la perception du droit d’enregistrement exigible selon la nature des biens objet de l’apport.

B- L’imposition du groupement en ce qui concerne les bénéfices réalisés

Les dispositions de l’article 55 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 en modifiant et complétant les dispositions de l’article 4 du code de l’IRPP et de l’IS a étendu le régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées aux groupements d’intérêt économique.

Il s’ensuit que les groupements d’intérêt économique sont en dehors du champ d’application de l’impôt sur les sociétés et les bénéfices qu’ils peuvent réaliser ne sont pas soumis audit impôt au niveau du groupement.

Toutefois, l’article 58 de la même loi en modifiant et complétant les dispositions de l’article 51 bis du code de l’IRPP et de l’IS a soumis les groupements d’intérêt économique à l’obligation de payer l’avance due par les sociétés de personnes et assimilées au taux de 25% des bénéfices réalisés.

Cette avance est due, au plus tard le 25 mars de chaque année ou le vingt-cinquième jour du troisième mois qui suit la date de la clôture de l’exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre.

L’avance est déductible de l’impôt dû par les membres du groupement proportionnellement à leurs droits dans ledit groupement après imputation des retenues et avances opérées au nom de la société.

C- Les retenues à la source au titre des honoraires reçus par le groupement

L’article 59 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 en modifiant et complétant les dispositions de l’article 52 du code de l’IRPP et de l’IS a étendu l’application de la retenue à la source au taux de 2,5% aux honoraires revenant aux groupements d’intérêt économique.

D- Les obligations du groupement d’intérêt économique

Le groupement d’intérêt économique est tenu de respecter les obligations suivantes :

- Obligations comptables : Conformément aux dispositions de l’article 454 du code des sociétés commerciales, le groupement d’intérêt économique ayant un objet commercial doit tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

Toutefois, en vertu des dispositions de l’article 62 du code de l’impôt sur le revenu des personnes physiques et de l’impôt sur les sociétés, les personnes morales, quels que soient leur nature, leur forme juridique ou leur objet, doivent tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

Les groupements d’intérêt économique sont soumis à l’obligation de tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et ce, nonobstant le fait que leur objet soit commercial ou civil.

- La déclaration d’existence : Le groupement d’intérêt économique est tenu, avant d’entamer son activité, de déposer au bureau ou au centre de contrôle des impôts dont il relève, la déclaration d’existence prévue par l’article 56 du code de l’IRPP et de l’IS.

- La déclaration des résultats : L’article 61 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 en modifiant et complétant les dispositions du paragraphe III de l’article 59 du code de l’IRPP et de l’IS a mis à la charge du groupement d’intérêt économique l’obligation de déposer la déclaration prévue par le paragraphe III de l’article 59 du code de l’IRPP et de l’IS, celle-ci doit comporter les bénéfices réalisés tels que déterminés en application des dispositions dudit code. Un état de répartition de ces bénéfices entre les membres imposables en leur nom est joint à la déclaration.

- Les déclarations mensuelles : Le groupement d’intérêt économique est tenu de déposer les déclarations mensuelles relatives notamment à la taxe sur la valeur ajoutée, à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, à la TFP et à la contribution au Foprolos dans les 28 premiers jours de chaque mois.

- La déclaration d’employeur : Conformément aux dispositions du paragraphe III de l’article 55 du code de l’IRPP et de l’IS, les groupements d’intérêt économique qui versent des sommes soumises à la retenue à la source en vertu des dispositions de l’article 52 du même code sont tenus de déposer au bureau ou au centre de contrôle des impôts ou à la recette des finances dont ils relèvent une déclaration des sommes versées avec l’identité complète de leurs bénéficiaires, et ce, avant le 1er février de chaque année. L’article 69 de la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002 modifiant ledit paragraphe III a prévu que le dépôt doit intervenir dans un délai n’excédant pas le 28 février.

- Obligation de délivrer un certificat aux membres : L'article 60 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 en modifiant et complétant les dispositions du paragraphe I de l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS a soumis les groupements d'intérêt économique à l'obligation de délivrer à leurs membres un certificat d'avance comportant :

- l'identité et l'adresse du membre,
- sa part dans les bénéfices bruts,
- le montant de l'avance y relatif,
- sa part dans les bénéfices nets.

E- L'imposition des membres du groupement d'intérêt économique

- En matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés

Les dispositions des articles 55 et 56 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 ont prévu l'extension du régime fiscal en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés des associés dans les sociétés de personnes et assimilées aux membres des groupements d'intérêt économique.

Il s'ensuit que les membres des groupements d'intérêt économique ayant la qualité de personnes physiques sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu et que les membres des groupements d'intérêt économique ayant la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés supportent personnellement ledit impôt.

Le revenu ou bénéfice imposable est égal pour chaque membre à sa part dans les bénéfices réalisés par le groupement.

La part de chaque membre dans les bénéfices réalisés par le groupement est déterminée, en vertu des dispositions de l'article 456 du code des sociétés commerciales, selon les proportions fixées par l'acte constitutif du groupement et à défaut la répartition des bénéfices entre les membres du groupement se fait par parts égales. La même règle de répartition est adoptée en cas de déficit.

- En matière d'acomptes provisionnels au titre de l'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

Les membres des groupements d'intérêt économique ayant la qualité de personnes morales demeurent tenus de payer les acomptes provisionnels au titre de l'IR ou de l'IS dû sur leur part dans les bénéfices du groupement.

<u>Question IV (2,5 points)</u>

Le régime d'imposition de la société française et de sa succursale

A- Régime d'imposition de la société française au titre de ses différentes interventions en Tunisie

L'un des critères permettant de qualifier la société française d'établissement stable en Tunisie est la durée de l'installation, or celle-ci ne va durer que 10 jours ; en outre, la période étant inférieure à 3 mois, le critère de la valeur du matériel ne peut être utilisé.

En application de la convention Tuniso-Française, cette société ne peut pas être considérée comme établie en Tunisie. L'imposition varie avec la nature des opérations.

1- Prestations relatives à l'étude

- En matière d'imposition directe

Les rémunérations versées à la société relèvent des redevances et sont soumises, en vertu des dispositions des articles 45 et 52 du code de l'IRPP et de l'IS et de l'article 19 de la convention Tuniso-Française, à l'IS par voie de retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut. Cette retenue à la source est libératoire de l'IS pour la société.

- En matière de TVA

Les travaux d'études sont soumis à la TVA au taux de 10%. La TVA fait l'objet d'une retenue à la source avec possibilité de déclaration.

2- La fourniture de la chaîne

- En matière d'imposition directe

La société n'est pas établie en Tunisie, elle n'y est pas imposable.

- En matière de TVA

L'importation est faite au nom de la société, elle peut avoir lieu en suspension de TVA dans le cas où la société est éligible aux avantages du CII.

3- L'installation de la chaîne

- En matière d'imposition directe

Le service d'installation de la chaîne ne constitue pas un cas de redevances et échappe à toute imposition directe en Tunisie

- En matière de TVA

Le service d'installation de la chaîne est imposable en Tunisie au taux de 18%. La TVA fait l'objet d'une retenue à la source avec possibilité de déclaration.

B- Régime d'imposition de la succursale chargée de la publicité et de l'assistance d'une manière gratuite

La succursale est chargée de la publicité des produits vendus et des services de la société française et elle fournit gratuitement de la formation et de l'assistance technique au profit des clients de ladite société française. La succursale ne réalise pas de bénéfice.

Pour les opérations de publicité, en application de l'article 5 de la convention Tuniso-Française, la succursale n'est pas un établissement stable dans la mesure où la publicité constitue l'unique activité de la succursale, ce qui n'est pas le cas, la succursale réalise parallèlement des opérations de publicité et des opérations de formation et d'assistance technique au profit des clients de la société française, celle-ci profite des services de la succursale et lui paie une contrepartie. La succursale, même si elle ne réalise pas de bénéfice, constitue un établissement stable en Tunisie, elle est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales. En outre, elle est soumise à la TVA au titre des sommes versées par la société française, ces sommes ne peuvent pas être considérées comme des subventions[1].

DEUXIÈME PARTIE (5 points)

Question I (0,5 point)

Les conditions devant être respectées pour l'établissement du procès-verbal

Les conditions d'établissement des procès-verbaux concernent aussi bien les personnes habilitées à les établir que la procédure de leur établissement.

A- Les personnes habilitées à établir les procès-verbaux

Les procès-verbaux sont établis en règle générale par les agents de l'administration fiscale porteurs d'une carte professionnelle. Cependant, lorsqu'il s'agit d'infractions relatives aux impôts et taxes

---

1 Bien que conforme à une prise de position administrative dans un cas semblable au problème posé, la solution retenue heurte le principe "non bis in idem" car elle consacre la double imposition du même élément à la TVA. En effet, les services rendus gratuitement en Tunisie par l'établissement stable sont implicitement inclus dans le prix de vente du matériel importé qui supporte la taxation sur la totalité du prix au niveau des douanes à l'entrée en Tunisie de sorte que si l'on fait taxer la subvention reçue en vue de faire face aux dépenses de l'établissement tunisien, cela équivaut à taxer une deuxième fois cet élément du prix inclus dans la base taxable à l'importation.

Par ailleurs, pour que la TVA soit due, il faut qu'il ait une affaire donc une contrepartie financière facturée au client, ce qui fait défaut dans le cas de l'espèce.

Quant à la détermination du bénéfice imposable de l'établissement tunisien, il convient de prendre en compte en produits la quote dans le prix des équipements correspondante aux prestations de formation et d'assistance technique fournies par l'établissement et incluse implicitement dans le prix de vente des équipements ce qui probablement laisserait dégager une marge bénéficiaire sur cette activité.

Et même si l'on considère que les prestations rendues en Tunisie par l'établissement sont facturées au siège, il ne s'agit que d'une livraison à soi-même de services non taxable.

applicables au titre des véhicules de transport ou au titre des factures, les procès-verbaux sont établis par les agents de l'administration des douanes, les agents habilités à verbaliser en matière de circulation, les agents du contrôle économique, des agents du ministère du transport et ce, dans la limite de leur compétence. De même, lorsqu'il s'agit d'infractions de contrefaçon des timbres, sceaux ou marques fiscaux ou de leur réutilisation, les procès-verbaux sont établis par les officiers de la police judiciaire.

Il est à noter que le législateur n'a pas précisé de conditions particulières relatives au grade de l'agent verbalisateur. Néanmoins, les procès-verbaux doivent être établis par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction.

B- Le contenu du procès-verbal

Les indications que doit comporter le procès-verbal constatant l'infraction fiscale pénale sont expressément énumérées par le législateur.

Il s'agit des mentions suivantes :

1- La date, l'heure et le lieu du procès-verbal,

2- La nature de l'infraction commise, une interprétation restrictive des termes «nature de l'infraction» conduit à considérer ces termes dans le sens de la catégorie de l'infraction fiscale pénale telle qu'énoncée par le CDPF ; à titre d'exemple, l'infraction de défaut de dépôt d'une déclaration dans les délais, de défaut de fourniture de renseignements dans les déclarations, de défaut de retenue à la source, de défaut de tenue d'une comptabilité etc… Le procès-verbal doit ainsi se contenter de contenir une description des faits et des éléments constituant l'infraction, il ne doit nullement contenir une qualification de l'infraction.

3- Le nom, les prénoms et la profession du contrevenant lorsque celui-ci est une personne physique ou la raison sociale et l'adresse lorsque le contrevenant est une personne morale.

4- Les procédures afférentes aux saisies opérées avec description des documents, marchandises et objets saisis.

5- La signature du contrevenant ou de son représentant ayant assisté à l'établissement du procès-verbal ou la mention, selon le cas, de son absence ou de son refus de signer.

6- Le cachet du service dont relèvent les agents verbalisateurs et les nom, prénoms et signature de ces agents.

C- L'inscription des procès-verbaux sur les registres spéciaux

Les procès-verbaux constatant les infractions fiscales pénales doivent faire l'objet d'une inscription, dans un ordre numérique ininterrompu, sur des registres ouverts à cet effet par l'administration fiscale.

Pour chaque procès-verbal, l'inscription doit reprendre les mentions indiquées au niveau du procès-verbal, et doit comporter les procédures contentieuses ou transactionnelles ainsi que leur issue.

D- La force probante des procès-verbaux

Le défaut de l'une des mentions que doit comporter le procès-verbal ou son établissement par un seul agent ou par une personne non compétente constitue une irrégularité de nature à entraîner sa nullité.

Le procès-verbal constitue la preuve de l'infraction, il lie le juge jusqu'à preuve du contraire, le procès-verbal peut faire l'objet de la preuve contraire à la charge du contrevenant, celle-ci peut être rapportée par tous moyens.

Question II (2 points)

Les poursuites judiciaires pouvant avoir lieu suite à l'établissement du procès-verbal

Le tribunal de première instance est compétent pour statuer, en premier ressort, sur toutes les affaires relatives aux infractions fiscales pénales visées par le CDPF et ce qu'il s'agisse d'une contravention ou d'un délit.

Sur le plan territorial, le tribunal compétent est celui du lieu où l'infraction est commise, celui du domicile du prévenu, celui de sa dernière résidence ou celui du lieu où il a été trouvé. Le tribunal saisi en premier lieu de la poursuite doit statuer.

Les décisions rendues par le tribunal de première instance peuvent faire l'objet d'un appel devant la cour d'appel.

Les décisions sont rendues par la cour d'appel en dernier ressort et peuvent faire l'objet d'un pourvoi en cassation pour incompétence, excès de pouvoir, violation ou fausse application de la loi.

Si l'exercice de l'action publique et la procédure à suivre devant les juridictions répressives doivent avoir lieu conformément aux dispositions du code de procédure pénale, un certain nombre de mesures spécifiques ont été énoncées par le CDPF. Celles-ci concernent les points suivants :

- La poursuite des infractions fiscales pénales se prescrit après trois ans à compter de la date de l'infraction. La prescription est interrompue par la notification du procès-verbal constatant l'infraction.

- Les agents de l'administration fiscale sont habilités à suivre devant les tribunaux, sans pouvoir spécial, les affaires pénales dépendant des services fiscaux dont ils relèvent. En outre, ils peuvent accomplir tout acte relevant habituellement des attributions des huissiers-notaires ou recourir à cet effet, aux services des officiers des services financiers.

- L'action publique est mise en mouvement par le ministre des finances ou par la personne déléguée par le ministre des finances.

En matière d'infractions fiscales pénales l'action publique est mise en mouvement par le ministre des finances ou la personne déléguée par lui parmi les personnes ayant la qualité de chef d'administration centrale ou régionale des impôts. A cet effet, il transmet les procès-verbaux dûment établis au procureur de la république auprès du tribunal compétent à savoir, le tribunal de première instance.

En effet, dans le but d'accorder les garanties nécessaires aux contrevenants passibles de peines d'emprisonnement, il a été prévu qu'avant la mise en mouvement de l'action publique, une commission dont la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement sont fixées par le décret n° 2001-1721 du 24 juillet 2001, est chargée d'étudier les dossiers concernés par les infractions fiscales pénales ayant fait l'objet de procès-verbaux, elle s'assure que les procès-verbaux remplissent les conditions requises par la loi et que les faits retenus constituent l'infraction à poursuivre et sur ce, elle donne son avis au ministre des finances ou à la personne déléguée.

Une fois l'avis de la commission est rendu et que l'action est mise en mouvement par le ministre des finances, le pouvoir de l'autorité judiciaire s'exerce dans la plénitude. Le ministère public, qui reçoit la plainte, peut la classer sans suite s'il estime à l'examen de l'affaire, que le délit ne lui paraît pas constitué ; en fait, ce cas devrait être exceptionnel.

Il peut citer directement le prévenu devant la juridiction répressive s'il estime le dossier en l'état d'être jugé.

Il a enfin la possibilité de saisir un juge d'instruction qui ouvrira une information en vue de recueillir des éléments supplémentaires utiles à la découverte de la vérité et à l'inculpation de complices aux coauteurs de la fraude.

L'administration fiscale peut transiger pour les infractions fiscales pénales

En matière fiscale, le législateur a permis à l'administration fiscale de transiger pour les infractions fiscales pénales dont la constatation ou la poursuite lui incombe et ce tant qu'une décision judiciaire définitive y afférente ne soit pas prononcée. Cependant, la transaction n'est pas applicable aux infractions prévues par l'article 102 du CDPF et par les articles 180 et 181 du code pénal.

La transaction s'effectue sur la base d'un tarif fixé par arrêté du ministre des finances et ce après la régularisation, par le contrevenant de sa situation fiscale.

La transaction entraîne la prescription de la poursuite des infractions fiscales pénales et l'extinction de l'action publique.

Les conditions concernant l'objet de la transaction peuvent être résumées dans les points suivants :

1- L'infraction doit être constatée par un procès- verbal ; en conséquence, la transaction ne peut concerner que les infractions fiscales pénales.

2- La réalisation de la transaction doit intervenir sur la base d'un tarif fixé par arrêté du ministre des finances du 8 janvier 2002.

3- La réalisation de la transaction suppose la régularisation préalable, par le contribuable, de sa situation fiscale.

Dans ce cadre, le contrevenant doit notamment déposer les déclarations, rectifier la comptabilité, régulariser les factures, payer les impôts et droits exigibles majorés des pénalités de retard exigibles, le montant de la transaction.

4- La réalisation de la transaction doit intervenir avant qu'un jugement définitif afférent à l'infraction ne soit prononcé.

Les effets les plus remarquables de la transaction sont constitués par la prescription des poursuites des infractions fiscales pénales et par l'extinction de l'action publique.

Le ministre des finances perd le droit de mettre en mouvement l'action publique ; le ministère public perd le droit d'exercer l'action publique ; le juge saisi de l'affaire doit être dessaisi et le cas échéant relaxer le prévenu en se basant sur l'extinction de l'action publique ; dans le cas où l'affaire est pendante devant la cour de cassation, la transaction entraîne la cassation de la décision attaquée sans renvoi.

Cependant, il convient de préciser que la transaction ne produit pas des effets sans limites. Deux principales limitations :

- La transaction n'éteint l'action publique qu'à l'égard de l'infraction fiscale reconnue dans l'acte transactionnel.
- La transaction ne profite pas aux tiers par rapport à la transaction qu'il s'agisse du co-auteur, du complice ou de toute autre personne.

Question III (0,5 point)

Les éléments retenus par les vérificateurs sont-ils suffisants pour servir de base au rejet de sa comptabilité

A l'occasion d'une vérification approfondie de la situation du contribuable basée sur la comptabilité, les vérificateurs ont rejeté la comptabilité.

Il s'agit d'une comptabilité qui ne comprend pas toutes les opérations réalisées par l'entreprise : omission d'enregistrement de certaines recettes ; encaissement sur le compte personnel de l'exploitant de chèques provenant de l'exploitation commerciale et d'un résultat qui n'est pas déterminé en fonction de méthodes et de règles d'évaluation et de gestion cohérentes et normales, le montant des stocks est erroné.

Dans la mesure où les omissions sont nombreuses, portent sur des montants importants et ont un caractère marqué de gravité, la jurisprudence a considéré qu'elles constituent des irrégularités permettant de considérer la comptabilité comme dépourvue de valeur probante et de sincérité permettant aux contrôleurs de rejeter la comptabilité.

Question IV (1,5 points)

Les caractères des indices et des présomptions de fait pouvant être retenus pour fonder une imposition

Les présomptions de fait sont celles qui ne sont pas établies par la loi, mais qui sont remises à la prudence du tribunal. Elles sont la somme d'indices qui peuvent suffire à convaincre le juge. Le raisonnement du juge doit demeurer exclusivement sur le terrain probatoire. Seule une probabilité telle qu'elle ne laisse aucun doute dans l'esprit du magistrat quant à l'existence du fait en cause justifie que la preuve par présomption soit retenue. Cette conviction n'est acquise qu'après la discussion faite par les parties de tous les éléments de la preuve, qu'il s'agisse de l'existence d'indices servant d'appui au raisonnement ou de la rectitude du raisonnement.

Les indices d'où le juge peut inférer l'existence du fait en cause par la présomption de fait doivent être, selon les termes de l'article 486 du code des obligations et des contrats, «graves et précises ou bien nombreuses et concordantes».

La force probante des présomptions de fait dépend entièrement de la conviction personnelle du juge. Néanmoins, il est à signaler que les constatations matérielles, les déclarations de toute personne, les documents ou tout autre indice doivent être mis à la disposition des parties pour pouvoir les discuter. L'article 486 du code des obligations et des contrats accorde de droit la possibilité d'apporter la preuve contraire, celle-ci peut être faite par tous moyens.

Les vérificateurs doivent avancer et retenir, pour l'application des présomptions de fait, des faits et des indices certains pouvant emporter la conviction personnelle du juge, ils ne doivent pas se suffire de simples affirmations non motivées et non étayées par des éléments précis et concordants.

Selon le tribunal administratif, les présomptions qui doivent être adoptées par l'administration et appliquées par la commission spéciale des impôts doivent avoir un fondement solide de fait et de droit ne laissant aucune place à l'intuition, aux suppositions et aux connaissances personnelles».

Dans le même sens :
Tribunal administratif 10 mai 1993 req n° 1055 :

وحيث ولئن خول الفصل 58 لإدارة الأداءات إستعمال القرائن القانونية والفعلية إلى ضبط قاعدة الأداء جبرا في صورة عدم وجود حسابية قانونية جديرة بالإعتماد فإنه لا مبرر لسلوك طريقة التخمين لإستنباط وإفتراض قرائن وهمية لا تمت للواقع بصلة لبلوغ ذلك الغرض بل يتحتم تركيزها على عناصر مادية ولا بد من توخي طريقة القياس الحقيقي والإثبات المادي توقيا من الإعتباط والتعسف وعدم الإنصاف وحتى يكون الإجتهاد في إنتهاج القرائن أقرب ما يكون للواقع.

وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق القضية أن جهة الإدارة عوض أن تأسس قرار التوظيف المتخذ ضد المعقب على قرائن واقعية ثابتة عمدت إلى مطالبة المعني بالأمر لتقديم البرهان السلبي الذي يفيد عدم كرائه لمحله الكائن بنهج يوغرطة بتونس.

وحيث جارت اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء جهة الإدارة في منحاها معتبرة أن القرائن المعتمدة من طرفها سليمة وقانونية والمجال أنه كان عليها إجراء رقابتها عليها لتتثبت من مدى مطابقتها القواعد الأصولية في مادة الإثبات واستنباط القرائن والقياس وعليه فإن القرار المنتقد الذي أهمل الخوض في هذا العنصر يغدو جديرا بالنقض.

Tribunal administratif 30 décembre 1996 req n° 31345 :

حيث أجابت الإدارة المعقب ضدها بأنه في غياب حسابية قانونية لدى المعقب قد توخت في عملية توظيف الأداء ضده على أساس أنه تاجر لا وسيط طريقة القرائن المخولة لها بمقتضى الفصل 58 من مجلة الباتيندة وأن تلك القرائن تمثلت في قضية الحال في الإسترشاد لدى حرفاء المعقب من تجار بالتفصيل ومن مؤسسات سياحية وكذلك في إستعمال المعقب لشاحنة هي على ملكه إدعت الإدارة بأنه يقوم بنشاطه كتاجر بالجملة بواسطتها.

وحيث أن فقه قضاء هذه المحكمة لئن يرى أن لإدارة الأداءات الحق في الإعتماد على القرائن عند توظيفها الأداء فإنه قد قرن تلك الصلوحية بضرورة تأييد تلك القرائن وإثباتها في الواقع حتى لا تظل مجرد تخمين وإفتراض.

وحيث لم تقدم الإدارة المعقب ضدها أي دليل مادي على ما إنتهجته من قرائن في قضية الحال كفوائم تزويد للنزل مثلا أو فواتير بيع للتجارة بالتفصيل وإرشادات رسمية عن إستغلال الشاحنة لغاية تجارة الجملة التي تدعيها دون سواها من الأنشطة الخاصة بالمعقب.

وحيث أن مثل هذا الإثبات كان من المتعين على الإدارة توفيره لتأييد وجاهة التوظيف كما كان على اللجنة من بعدها التحري في هذا الخصوص ومطالبة الإدارة المعقب ضدها بذلك الإثبات يتسنى لها عند الإقتضاء مجاراة الإدارة فيما ذهبت إليه من قرائن لا سيما وأن هذه الأخيرة تسلم بأن المعقب يتمتع من لدن بلدية جرجيس بشهادة في ممارسة مهنة وسيط ولا يسوغ لها والحالة هذه الإستناد جزافا إلى الفصل 58 من مجلة الباتيندة بدون قيد أو شرط وبالتالي حرمان المعقب من ممارسة حقه في الإدلاء بالحجة الملائمة التي قد تمكنه من دحض ما توخته من قرائن مثلما تمسك به الطاعن الذي ينعي على قرار المنتقد تحريف الوقائع وهضم حقوق الدفاع.